

REVISTA DE DIREITO PÚBLICO

ANO II • N.º 3 • JANEIRO/JUNHO DE 2010

Instituto de Direito Público

Lisboa – 2010

ÍNDICE GERAL

Editorial	5
----------------------------	---

I – DOUTRINA

Carla Amado Gomes – The Administrative Condition of Immigrants: General Aspects and Topic Remarks	9
Egon Bockmann Moreira – A Concessão de Serviços Públicos Brasileira e os Direitos Reais Administrativos	41
Henriques José Henriques – A Legitimação Democrática da Legalidade Jurídico-Penal na União Europeia	59
Joanisval Brito Gonçalves – O Controle da Atividade de Inteligência em Estados Democráticos: o Caso do Brasil	83
João Lamy da Fontoura – Assembleia da República: um Parlamento da União Europeia – um Exemplo de “Europeização” no Direito Constitucional	107
Luís Roberto Barroso – Constituição, Democracia e Supremacia Judicial: Direito e Política no Brasil Contemporâneo	151
Paulo Pulido Adragão – Crucifixos e Minaretes: a Religião no Espaço Público. A garantia da liberdade religiosa e a prevenção de conflitos religiosos	201
Paulo Cardinal – The Constitutional Layer of Protection of Fundamental Rights in the Macau Special Administrative Region	211

II – PARECERES

Jorge Bacelar Gouveia – O Enquadramento Jurídico-Fiscal das Receitas de Ingresso no Santuário do Cristo-Rei à Luz do Direito da Religião	265
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

Guilherme da Fonseca – O Arsenal do Alfeite e a Nova Lei: uma Questão Jurídico-Constitucional 281

NORMAS TÉCNICAS DA REVISTA DE DIREITO PÚBLICO 295

O Enquadramento Jurídico-Fiscal das Receitas de Ingresso no Santuário do Cristo-Rei à Luz do Direito da Religião¹

*Jorge Bacelar Gouveia**

1. Introdução

I. Em 18 de Março de 2008, o Senhor Padre Sezinando Alberto solicitou-nos a elaboração de parecer jurídico a respeito do enquadramento jurídico-fiscal das receitas provenientes dos bilhetes cobrados no ingresso no Santuário do Cristo-Rei através do uso do respectivo ascensor.

Nessa mesma missiva, o Sr. Padre Sezinando Alberto, Reitor daquele mesmo Santuário, teve ocasião de exprimir a opinião de que essas receitas não estariam sujeitas à incidência do imposto sobre o valor acrescentado, atento o facto de nelas prevalecer uma finalidade religiosa essencial, ainda que o uso do ascensor igualmente pudesse ser feito com uma finalidade não religiosa, como a turística ou qualquer outra extra-religiosa.

O Reitor do Santuário do Cristo-Rei juntou ainda um estudo de uma empresa de consultoria, a BDO, com uma apreciação jurídico-fiscal acerca da questão enunciada.

II. A leitura da carta do Senhor Reitor do Santuário do Cristo-Rei define muito bem o ponto sobre o qual se pede a nossa opinião, pelo que é o que passaremos a fazer de imediato à luz do Direito aplicável, neste caso

¹ Parecer de Direito da Religião.

* Agregado e Doutor em Direito. Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa e da Universidade Autónoma de Lisboa. Diretor da *Revista de Direito Público* e antigo membro da Comissão da Liberdade Religiosa.

um capítulo do Direito da Religião em especial, exactamente aquele que diz respeito à fiscalidade das actividades religiosas.

Mas, para o efeito, importa antes entender a actividade religiosa à luz dos novos princípios que a Constituição Portuguesa de 1976 (CRP) trouxe na matéria das relações entre o Direito, o Estado e a Religião, esforço que deve ser complementado pela análise da Lei da Liberdade Religiosa (Lei n.º 16/2001, de 22 de Junho).

Só depois disso nos abalancaremos ao tratamento específico da questão apresentada, compulsando a Concordata celebrada entre a República Portuguesa e a Santa Sé em 2004, a Lei da Liberdade Religiosa, na parte atinente à fiscalidade das actividades religiosas, e a legislação referente aos impostos em causa².

2. O modelo da laicidade republicana da Idade Contemporânea

I. É com a Idade Contemporânea é que se estabeleceriam os fundamentos da laicidade, em que vigora a separação entre o Estado e as Igrejas, ou genericamente entre o Direito, o Estado e a Religião³.

Só que o período da Idade Contemporânea, em que estamos a viver, está longe de ser linear, porque são diversas as experiências que a atravessam, particularmente significativas na transição do *Ancien Régime* para o tempo do Liberalismo:

- *a experiência da laicidade norte-americana*, em que o Estado, em clima de pluralismo religioso, sociologicamente provocado pela diversidade vivida nas antigas colónias da América do Norte, coopera com as religiões, as reconhece e as aceita no espaço público;
- *a experiência da laicidade francesa*, em que o Estado se eleva quase a “inimigo” da religião, pretendendo eliminar os seus vestígios, numa luta essencialmente política com a religião dominante, a Igreja Católica;

² Cfr. a legislação do Direito da Religião em Portugal em Jorge Bacelar Gouveia, M Saturino da Costa Gomes e Fernando Soares Loja, *Legislação de Direito da Religião*, Coimbra Editora, Coimbra, 2005.

³ Sobre este tema em geral, v., por todos, Jorge Bacelar Gouveia, *Manual de Direito Constitucional*, II, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2007, pp. 846 e ss.

- *a experiência da laicidade soviética*, em que o Estado persegue a religião como manifestação “obscurantista” – o “ópio do Povo”, no dizer de Karl Marx – e a vê como aliada da burguesia, contrariando o caminho rumo à sociedade e ao homem comunistas.

II. É assim que hoje se vai propagando *o modelo da separação entre o Estado e as Igrejas, e também entre o Direito e a Religião*, ainda que sejam diversos os esquemas em que isso sucede:

- *a separação cooperativa*, em que o Estado colabora com as actividades desenvolvidas pelas confissões religiosas, havendo uma identidade de fins;
- *a separação neutral*, em que o Estado não intervém em actividades conjuntamente com as confissões religiosas.

III. *São inegáveis as vantagens que se associam ao modelo da separação entre o Estado e a Religião*, dado que dele decorrem alguns princípios e linhas de orientação que a todos beneficiam:

- *a liberdade de religião e de consciência*, uma vez que cada indivíduo e grupo, se o Estado nada diz sobre a matéria, tem a liberdade de escolher a sua religião, de a praticar, de dela sair e para ela voltar a entrar, dentro dos critérios de cada religião em causa;
- *o princípio da igualdade no tratamento das religiões*, pois se não há religião oficial, não há tratamentos de desfavor, mas apenas o reconhecimento de uma realidade social e humana com a qual o Estado pode colaborar para certos efeitos;
- *o princípio democrático*, na medida em que a separação entre o Estado e as confissões religiosas não faz do poder político presa de nenhuma religião, sendo legítimo a todos os grupos político-partidários, independentemente da sua conexão religiosa, ganharem e exercerem o poder político.

3. A evolução das relações do Constitucionalismo Português com a Religião

I. Como não podia deixar de ser, a formação e a evolução do Estado Português foi igualmente sensível a estas fundamentais coordenadas no aparecimento dos diversos modelos de relação entre o Direito e a Religião, aqui sobressaindo o Catolicismo Romano.

E essa presença até se aferiu mesmo aquando do nascimento de Portugal, sendo certo que o factor religioso se fez sentir em dois momentos históricos distintos:

- no momento em que, após a batalha de Ourique, em 1139, D. Afonso Henriques, recebendo uma revelação divina cristã, ganhou ânimo para combater os “sarracenos”; e
- no momento em que o Papa Alexandre III, em 1179, com a Bula *Manifestis probatum*, atribuiu o título de rex a D. Afonso Henriques.

Durante toda a sua época pré-constitucional, embora com episódios pouco edificantes, como no tempo de Marquês de Pombal, Portugal percorreu, primeiro, o hierocratismo medieval – com a intervenção do Romano Pontífice em muitas questões internas, de que se evidencia as terras descobertas e o Tratado de Tordesilhas – e o jurisdicionalismo – mais tarde, a partir do surgimento do Estado Senhorial Absoluto.

II. Curiosamente, na primeira época constitucional, na vigência do século XIX, com os textos da Constituição de 1822, da Carta Constitucional de 1826 e da Constituição de 1838, não haveria mudanças sensíveis, aplicando-se *um regime de religião oficial*, embora com progressivas, apesar de tímidas, experiências de compreensão para com outras religiões:

- na Constituição de 1822: o art. 19.º estabelecia como um dos deveres dos portugueses a necessidade de “...venerar a religião...”; e
- na Carta Constitucional de 1826: o art. 6.º estabelecia que “A Religião Católica Apostólica Romana continuará a ser a Religião do Reino”, esclarecendo-se ainda que “Todas as outras Religiões serão permitidas aos estrangeiros com seu culto doméstico, ou particular, em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior de templo”; e
- na Constituição de 1838: o art. 3.º dizia que “A Religião do Estado é a Católica Apostólica Romana”.

III. Com a instauração da República, pela Revolução de 5 de Outubro de 1910, o panorama mudaria acentuadamente, rumo a *um modelo laicista de perseguição religiosa, de que foi naturalmente vítima a principal religião, a Igreja Católica*.

O texto da Constituição de 1911 consagrava, na sua singela aparência, um modelo de laicidade, de separação neutral entre o Estado e a Religião, estipulando-se no respectivo art. 3.º, §§ 4.º e seguintes, diversas disposições na matéria.

Mas a edição da Lei da Separação, aprovada ainda antes de redigida a Constituição de 1911, viria a demonstrar a afirmação de um modelo de verdadeira perseguição à Religião, tendo por alvo a Igreja Católica.

A prática política, assim como algumas leis ordinárias produzidas, foram bem noutro sentido: alinharam-se numa desenfreada perseguição à Igreja Católica, com o confisco de bens, além da extinção das ordens religiosas, no que foram decisivos alguns movimentos maçónicos radicais.

IV. Com a instauração do Estado Novo, a partir do golpe militar de 28 de Maio de 1926, o percurso seria o da reconciliação entre o Estado e a Igreja Católica, *formalmente aplicando o princípio da laicidade, mas na prática conferindo a esta religião um tratamento favorecido.*

O princípio da separação entre o Estado e as confissões religiosas seria consagrado no art. 46.º da Constituição de 1933 nos seguintes termos: “Sem prejuízo do preceituado pelas concordatas na esfera do Padroado, o Estado mantém o regime da separação em relação à Igreja Católica e a qualquer outra religião ou culto praticado dentro do território português...”

Mas este regime de separação convivia com o tratamento singular da confissão católica, não só pela prática como pela celebração da Concordata de 1940, sem ainda esquecer a evolução posterior de o texto constitucional ter considerado a religião católica como a “...religião da Nação Portuguesa...” no novo art. 45.º da Constituição de então introduzido pela revisão constitucional de 1951.

V. Depois da Revolução de 25 de Abril de 1974, conhecida por Revolução dos Cravos, e após a aprovação da nova Constituição de 2 de Abril de 1976 (CRP), o modelo adoptado confirmar-se-ia na linha da separação entre o Estado e as confissões religiosas, mas aquele reconhecendo e protegendo estas.

No plano dos direitos fundamentais, consagra-se com grande amplitude a liberdade de consciência e de religião, tanto numa perspectiva individual quanto numa perspectiva colectiva.

Ao nível da organização do poder político, proclama-se o princípio da aconfessionalidade do Estado Português – o Estado Português não tem religião – e a separação entre o Estado e as Igrejas é elevado mesmo a limite material de revisão constitucional.

4. O actual sistema constitucional e legal de separação cooperativa entre Estado e Religião

I. A outra dimensão do mesmo modo presente no princípio republicano plasmado no Direito Constitucional Português corresponde à aplicação do *modelo de separação cooperativa* entre o poder político e o fenómeno religioso.

Eis uma matéria igualmente relevante do prisma da CRP, que não se coíbe de estabelecer diversas regras e princípios constitucionais:

- *no plano da protecção dos direitos fundamentais*, afirmando a liberdade religiosa e de consciência, com vários patamares de projecção (art. 41.º da CRP); e
- *no plano da organização política*, elevando mesmo esta questão ao patamar dos limites materiais à revisão constitucional (art. 288.º, al. c), da CRP).

O Direito Legal, por seu lado, complementou a orientação constitucionalmente traçada pela edição da Lei da Liberdade Religiosa, em 2001 (LLR), bem como de muita legislação complementar, genericamente aplicável a todas as religiões, para além da celebração da Concordata entre Portugal e a Santa Sé, assinada em 18 de Maio de 2004.

II. No nível dos direitos fundamentais, o preceito fundamental é o da positivação da *liberdade de consciência e de religião*, o qual estabelece, no seu primeiro número, que “A liberdade de consciência, de religião e de culto é inviolável” (art. 41.º, n.º 1, da CRP).

Este direito fundamental vai depois irradiar para outros âmbitos específicos em que se sente a relevância da actividade religiosa:

- *a título individual*: através da livre actuação das pessoas na expressão da sua fé religiosa, em privado e em público, no culto ou em quaisquer outras manifestações pertinentes;
- *a título institucional*: através da livre criação de associações religiosas, bem como a liberdade da sua organização e actividade, podendo beneficiar da protecção do Estado e da Ordem Jurídica.

III. No tocante à organização do poder político, esta está adequada à ideia da separação entre o poder político e o fenómeno religioso, havendo a impossibilidade da identificação ou, pior, da fusão entre estas duas esferas da vida colectiva.

Em vários dos seus âmbitos de actuação, o Estado-Poder está sujeito a uma orientação de *neutralidade religiosa*:

- na *comunicação social*: “É garantida a liberdade de ensino de qualquer religião praticada no âmbito da respectiva confissão, bem como a utilização de meios de comunicação social próprios para o prosseguimento das suas actividades” (art. 41.º, n.º 5, da CRP);
- na *educação e na cultura públicas*: “O Estado não pode programar a educação e a cultura segundo quaisquer directrizes filosóficas, estéticas, políticas, ideológicas ou religiosas” (art. 43.º, n.º 2, da CRP);
- no *ensino público*: “O ensino público não será confessional” (art. 43.º, n.º 3, da CRP).

A confirmar tudo quanto se escreve, para além da não interferência da religião na organização do poder político, expressamente se estabelece, em sede de limites materiais de revisão constitucional, que “As leis de revisão constitucional terão de respeitar: (...) A separação das Igrejas do Estado” (art. 288.º, al. c), da CRP).

IV. A leitura da LLR abundantemente confirma tudo quanto se diz, porquanto se apoia em dois princípios estruturantes do modelo da separação cooperativa entre o Estado, o Direito e a Religião:

- por um lado, o *princípio da separação*, afirmando-se no respectivo art. 3.º que “As igrejas e demais comunidades religiosas estão separadas do Estado e são livres na sua organização e no exercício das suas funções e do culto”;
- por outro lado, o *princípio da cooperação*, segundo o qual, como se percebe do art. 5.º daquele diploma legislativo, “O Estado cooperará com as igrejas e comunidades religiosas radicadas em Portugal, tendo em consideração a sua representatividade, com vista designadamente à promoção dos direitos humanos, do desenvolvimento integral de cada pessoa e dos valores da paz, da liberdade, da solidariedade e da tolerância”.

V. No plano do Direito Legal, é de salientar a aprovação, em 2001, da LLR, que veio modernizar o Direito da Religião em Portugal, revogando a antiga Lei n.º 4/71, que antes disciplinava a matéria.

A LLR contém 69 artigos, que se distribuem por estes oito capítulos:

- Capítulo I – *Princípios*

- Capítulo II – *Direitos individuais de liberdade religiosa*
- Capítulo III – *Direitos colectivos de liberdade religiosa*
- Capítulo IV – *Estatuto das igrejas e comunidades religiosas*
- Capítulo V – *Acordos entre pessoas colectivas religiosas e o Estado*
- Capítulo VI – *Comissão da Liberdade Religiosa*
- Capítulo VII – *Igreja Católica*
- Capítulo VIII – *Disposições complementares e transitórias*

VI. São muitas as relevantes inovações a frisar com a edição da LLR que merecem distinção e louvor:

- a inovação no estatuto laboral dos trabalhadores que professam a religião, com respeito pelos dias de descanso;
- o reconhecimento dos efeitos civis do casamento religioso em termos gerais;
- a aceitação institucionalizada e organizada da assistência religiosa, mostrando um interesse público nessa matéria por parte do Estado;
- a protecção dos bens culturais religiosos, assim como a preocupação com a inserção urbanística dos bens religiosos.

5. O novo enquadramento jurídico-fiscal geral das actividades das pessoas colectivas religiosas

I. Feita a descrição geral do Direito da Religião que vigora em Portugal, tanto no plano constitucional como no plano legal, é altura de se estudar, na especialidade, o regime da fiscalidade das actividades religiosas.

Eis uma matéria que, partindo dos fundamentos constitucionais comuns inerentes ao princípio da laicidade e da liberdade, beneficia de disposições e diplomas diversos, os quais pretendem enquadrar realidades igualmente diferenciadas.

Tratando-se no presente parecer de uma instituição da Igreja Católica, interessa também – e logo a título inicial, dada a posição hierárquico-formal dos tratados internacionais no Direito Português, como é inequivocamente o caso da Concordata – apreciar os termos por que a recente Concordata celebrada entre o Estado Português e a Santa Sé resolve o problema.

II. Nos termos do art. 26.º da Concordata de 2004, prescinde-se de uma isenção fiscal subjectiva geral no tocante às pessoas jurídicas canónicas

e, pelo contrário, opera-se uma delimitação objectiva, dentro do conjunto daquelas pessoas jurídicas canónicas, considerando a natureza da manifestação de riqueza em causa, bem como a finalidade alcançada, se religiosa ou não religiosa, ainda que sendo actividades prosseguidas, todas elas, por pessoas jurídicas canónicas.

Daí que este art. 26.º da Concordata diferencie a atribuição dessas isenções fiscais levando em consideração a percepção de certos rendimentos por parte daquelas entidades das isenções fiscais que se aplicam aos impostos que, de outro modo, incidiriam sobre o património, móvel ou imóvel, conservado ou transmitido, em atenção à irrupção de razões de finalidade religiosa ou outras conexas com essa finalidade.

III. A LLR, de 2001, tem uma mesma concepção dos benefícios fiscais a atribuir às pessoas colectivas religiosas inscritas, num conjunto de disposições que claramente inspiraram a solução que, anos mais tarde, viria a constar da Concordata de 2004.

Tal como sucede com este tratado internacional, a LLR atribui às pessoas colectivas religiosas inscritas diversos benefícios fiscais de natureza subjectiva, nele se diferenciando um leque de tributos sobre o rendimento e sobre o património, de acordo com múltiplas orientações normativas construídas sob a lógica de uma aproximação funcional – ponderando a realidade religiosa em causa – e não tanto orientados sob uma nominal e rígida visão institucional do fenómeno religioso enquanto simplesmente protagonizado por pessoas colectivas religiosas, sem atender à materialidade das actividades por elas efectivamente realizadas.

São estas as disposições da LLR que aludem às questões jurídico-fiscais das pessoas colectivas religiosas:

- Artigo 31.º – Prestações livres de impostos;
- Artigo 32.º – Benefícios fiscais;
- Artigo 65.º – Isenção do imposto sobre o valor acrescentado;
- Artigo 68.º – Códigos e leis fiscais.

IV. Do ponto de vista do enquadramento da fiscalidade das actividades religiosas, a LLR operou uma importante mudança, que foi a de estabelecer um regime de benefício fiscal apenas no tocante ao rendimento ou ao património relacionado com a actividade religiosa ou com esta acessoriamente conexo.

O facto de se estar perante uma confissão religiosa – mormente a Igreja Católica, depois daquela alteração – deixou de ser subjectivamente funda-

mento para a atribuição de um benefício fiscal, o qual, sendo concedido, funda-se agora na natureza da actividade, não já não na natureza da entidade que leva a cabo essa mesma actividade.

6. O enquadramento jurídico-fiscal das receitas provenientes da prestação de serviços pelo uso do ascensor no acesso ao Santuário do Cristo-Rei

I. Particularizando ainda mais a sequência do presente parecer, chegamos agora ao momento fundamental, que é responder à seguinte pergunta: está o Santuário do Cristo-Rei sujeito a tributação pela prestação de serviços do ascensor integrado no edifício e através do qual os fiéis – ou quaisquer outras pessoas – são transportados entre a base e a imagem e lhe têm acesso?

Parte-se do pressuposto – tal qualidade não carecendo de explicitação adicional – de que o Santuário do Cristo-Rei é uma pessoa jurídica canónica, erecta pela Cardeal Manuel Cerejeira em 28 de Junho de 1957, dedicado ao culto do Sagrado Coração de Jesus, em cumprimento de uma promessa do episcopado português de o erigir no caso de Portugal não entrar na II Guerra Mundial, como felizmente viria a suceder.

II. Dos vários tributos que integram o sistema jurídico-fiscal português, aqueles que devem ser especificamente analisados, por directamente interessarem ao assunto referido na consulta deste parecer, são dois: o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) e o imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

Assim é porque a dúvida que se estabeleceu a respeito das receitas obtidas pelo Santuário com o transporte de pessoas no respectivo ascensor pode ser perspectivada sob um duplo enfoque:

- ora como rendimento, havendo um proveito obtido;
- ora como uma prestação de serviços realizada em troca de um preço.

Em qualquer dos casos, a nossa opinião é a de que se verifica uma isenção objectiva restrita em qualquer um destes impostos, embora a explicação seja diversa para cada um deles.

7. A isenção de tributação em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas

I. Do ponto de vista do IRC, com a mudança de perspectiva de as isenções terem deixado de ser subjectivas, a resposta segura deve partir da análise da materialidade do rendimento em causa.

Atendendo à sua natureza de tratado internacional superior ao Direito Legal, incluindo a legislação fiscal, são de considerar prevalecentes as disposições que, neste ponto, a Concordata entre Portugal e a Santa Sé oferece.

II. A leitura do seu art. 26.º é bem elucidativa da preocupação geral de não tributar certas manifestações de riqueza directamente relacionadas com os locais de culto.

É isso o que se diz naquele art. 26.º, n.º 2, al.): “A Santa Sé, a Conferência Episcopal Portuguesa, as dioceses e demais jurisdições eclesiásticas, bem como outras pessoas jurídicas canónicas constituídas pelas competentes autoridades eclesiásticas para a prossecução de fins religiosos, às quais tenha sido reconhecida personalidade civil nos termos dos artigos 9.º e 10.º, estão isentas de qualquer imposto ou contribuição geral, regional ou local, sobre (...) b) As instalações de apoio directo e exclusivo às actividades com fins religiosos”. O mesmo entendimento é alargado pelo art. 32.º, n.º 1, al. b), da LLR a todas as restantes pessoas colectivas religiosas inscritas.

É o caso em apreço no presente parecer: o ascensor corresponde a uma instalação – neste caso, de transporte em altura – sem o qual não seria possível o acesso à imagem do Cristo-Rei, a fim de junto dela os fiéis poderem realizar actos de culto.

III. É verdade que o preceito concordatário em causa poderia, *prima facie*, destinar-se apenas aos tributos que incidem sobre o património, não tanto aos tributos que respeitassem aos rendimentos retirados do uso das instalações.

Simplemente, nada autoriza essa interpretação restritiva porque a alusão que se faz às instalações abrange múltiplas configurações das mesmas, quer numa concepção estática de uso de espaços – como salas ou terrenos – quer numa concepção dinâmica de uso de máquinas – como equipamentos e mecanismos que sejam colocados ao serviço do cumprimento dos fins religiosos.

IV. Noutra perspectiva, não se pode autorizar qualquer hesitação a respeito da finalidade de “...apoio directo e exclusivo às actividades com fins religiosos”.

O ascensor em causa é o único meio de aceder à imagem do Cristo-Rei, ascensor que não tem quaisquer propriedades turísticas e sem o qual por completo se frustraria uma prática de culto ao Sagrado Coração de Jesus através da veneração da imagem do Cristo-Rei.

Mesmo no caso de haver pessoas que se desloquem à imagem do Cristo-Rei para fazer qualquer outra coisa que não seja um acto de culto, como a observação turística ou qualquer outra, não se afiguraré legítimo, por isso, questionar a finalidade de apoio a uma actividade religiosa, sob pena de uma violação grosseira da liberdade individual de religião, pela qual ninguém pode ser perguntado acerca dos seus sentimentos religiosos, sabendo as pessoas que o elevador tem esse único destino.

V. À mesma conclusão se chega compulsando o CIRC (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, 30 de Novembro), o qual contempla regras e princípios sobre a tributação em sede de IRC.

Não sendo já o Santuário do Cristo-Rei, depois da LLR e da Concordata, uma entidade que beneficia de uma genérica isenção subjectiva, embora canónica, há que atender ao tipo de actividade a que se apresenta pertinente o rendimento auferido com a cobrança de bilhetes pelo uso do ascensor que dá acesso àquele Santuário.

A actividade desenvolvida pelo uso pago do ascensor através da cobrança de bilhetes não constitui uma actividade lucrativa, antes corresponde à prestação de um serviço indispensável para ter acesso à imagem do Cristo-Rei, sem qualquer intuito lucrativo, ainda que, em si, essa actividade não seja religiosa.

Não sendo o Santuário do Cristo-Rei uma entidade que prossiga uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, os rendimentos que auferem neste contexto – que são de apoio a uma actividade religiosa de culto, permitindo que os fiéis se dirijam até àquela imagem – não podem estar sujeitos a tributação em sede de IRC.

8. A isenção de tributação em sede de imposto sobre o valor acrescentado

I. Do ponto de vista do IVA, a mesma realidade da cobrança dos bilhetes para usar o ascensor como único modo de chegar junto da imagem do Cristo-Rei é agora vista sob outro prisma: não já do rendimento que permite, mas da prestação de serviço em que consiste, através da qual se estabelece um preço pago pelo utilizador.

Agora muda a perspectiva, pois não se trata de fazer incidir um imposto sobre o rendimento da cobrança dos bilhetes, mas de fazer incidir um imposto sobre a operação económica da prestação de um serviço.

II. O diploma mais antigo nesta matéria de tratamento particular do IVA aplicável a actos com intervenção de instituições religiosas é o Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro, que veio disciplinar um aspecto específico deste imposto: a questão da restituição de IVA à Igreja Católica e às instituições particulares de solidariedade social.

Só que o fez sob um enfoque particularmente restrito, jamais se podendo considerar um diploma genericamente atributivo de uma isenção de IVA em favor das instituições religiosas: a restituição do IVA apenas devido nas importações e na aquisição de bens relacionados com o culto religioso ou com a construção e manutenção de edifícios de instituições religiosas ou de instituições particulares de solidariedade social.

III. Posteriormente, e dentro da lógica global introduzida pela LLR, um dos seus preceitos – de resto já citado, o art. 65.º, n.º 1 – vem permitir a aplicação do Decreto-Lei n.º 20/90 às instituições religiosas não católicas radicadas, mas ao mesmo tempo vedando a atribuição do benefício da consignação da colecta em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, previsto no art. 32.º, n.ºs 3 e 4, daquele mesmo diploma.

O n.º 2 do mesmo art. 65.º da LLR vem facultar que as instituições particulares de solidariedade social optem por dois regimes fiscais: (i) ou manter o benefício da restituição de IVA, nos termos do Decreto-Lei n.º 20/90, (ii) ou obter a consignação da colecta em sede de IRS, não podendo usufruir daquela restituição de IVA.

IV. Ora, a questão que nos foi colocada transcende totalmente este âmbito porque não se trata da importação ou da aquisição de bens para o culto e para a construção de edifícios religiosos.

Está em causa outra coisa: a tributação, em sede de IVA, de uma prestação de serviço – a subida e a descida pelo ascensor – a um lugar de culto.

É nossa opinião que esta actividade não está sujeita a tributação em sede de IVA, por força das próprias disposições do CIVA, que neste ponto se apresenta como a legislação aplicável.

V. É certo que não encontramos, nas prestações de serviços directamente isentas de IVA, uma disposição que se possa aplicar inequivocamente ao caso em apreço, mas esse será sempre o resultado interpretativo, considerando o teor de duas dessas disposições do CIVA, ao descreverem prestações de serviços que integram aquela que é desenvolvida no âmbito do Santuário permitindo o acesso à imagem do Cristo-Rei:

- o art. 9.º, n.º 13, do CIVA: “Estão isentos do imposto: (...) As prestações de serviços que consistam em proporcionar a visita, guiada ou não, a museus, galerias de arte, castelos, palácios, monumentos, parques, perímetros florestais, jardins botânicos, zoológicos ou semelhantes, pertencentes ao Estado, outras pessoas colectivas de Direito Público ou organismos sem finalidade lucrativa, desde que efectuadas única e exclusivamente por intermédio dos seus próprios agentes”.
- o art. 9.º, n.º 19, do CIVA: “Estão isentos do imposto: (...) As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efectuadas no interesse colectivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objectivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, patriótica, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos”.

VI. A despeito de serem dois distintos preceitos, há uma mesma conclusão de que, aplicando qualquer um deles, o resultado inequívoco é o de uma isenção objectiva de tributação em sede de IVA no tocante à prestação de serviços que consiste no transporte e acesso à imagem do Cristo-Rei:

- no tocante ao primeiro preceito, é a possibilidade de uso do ascensor que permite o acesso e a visita a um espaço de físico de dimensão cultural e artística, no caso com um cunho religioso, bem se sabendo que, em Portugal, a esmagadora maioria do património histórico-cultural construído é de natureza religiosa, pelo que nem sequer se afigura

indispensável realçar essa qualidade, que obviamente está também aqui presente;

- no tocante ao outro preceito, havendo uma indicação religiosa directa, a lógica da isenção prende-se com a circunstância de o uso do ascensor ser uma prestação de serviços que o Santuário realiza não só, em primeiro lugar, a todos os católicos (embora não o perguntando), mas também a todos aqueles que se mostrem interessados, o que integra um espírito não exclusivista, de abertura a todos, neste caso assim amplamente preenchendo o conceito de “associados”, o que não tem se der entendido em sentido formal, tal logo dependendo do tipo de vínculo que cada organismo não lucrativo pretende levar a cabo no seio da sua liberdade de organização interna.

9. Conclusões

Pelo exposto, conclui-se que a prestação de serviços que o Santuário do Cristo-Rei realiza através da cobrança de bilhetes para aceder à imagem de Cristo-Rei pelo uso do ascensor existente na sua base não está submetida a qualquer tributação:

- seja ao nível de IRC, uma vez que o rendimento que assim se auferir está directamente relacionado com o uso de uma instalação de transporte que confere um apoio directo e exclusivo à veneração da imagem do Cristo-Rei e ao culto do Sagrado Coração de Jesus;
- seja ao nível do IVA, porquanto este tributo, incidindo sobre as prestações de serviços, não se considera aplicável não apenas em atenção à dimensão histórico-cultural dos locais a que dizem respeito tais prestações de serviços, no que se inclui a dimensão religiosa da visita à imagem do Cristo-Rei, como também em função do facto de aquela prestação de serviço de transporte e acesso à imagem de Cristo-Rei bem se compreender num benefício proporcionado por um organismo não lucrativo aos seus associados e demais interessados.

Este é, salvo melhor, o nosso parecer.

Lisboa, 13 de Outubro de 2008.